

Для этого пришлось пересмотреть систему мотивации сотрудников отдела снабжения. Менеджерам удавалось договориться о скидке на 3-5 процентов, но при этом приходилось заказывать большие партии, что снижало оборачиваемость запасов и дебиторской задолженности. Кроме того, возросли расходы на фонд оплаты труда за счет выплаты премиальных.

В конечном итоге весь позитивный эффект сводился на нет. Управление компанией приняло решение о замене поставщиков и закупке сырья по более низким ценам. Новые контрагенты неоднократно нарушали условия договора: срывали сроки поставок и отгружали товар, не соответствующий заявленным техническим характеристикам. В результате контракт был расторгнут, компания возобновила сотрудничество с прежним надежным партнером. Рабочая группа разработала новую программу снижения себестоимости продукции, основанную на принципах системы менеджмента качества и бережливого производства. Основная задача – устранить узкие места в технологических цепочках и в бизнес-процессах компании в целом, увеличить оборачиваемость запасов и повысить эффективность управления текущим оборотным капиталом.

Программа включала в себя несколько мероприятий, рассчитанных на перспективу: создание унифицированной базы элементов услуг; комплексную автоматизацию управления компанией, начиная от обслуживания населения и заканчивая составлением управленческой отчетности в режиме онлайн, и т. д. Позитивный эффект от этих мер ощутили уже через полгода. Убыточная по итогам двух лет компания продемонстрировала в годовой отчетности прибыль.

Это позволяет сделать вывод, что управляющим компаниям необходимо оптимизировать расходы, что повлияет на ее себестоимости в целом и тарифы ЖКХ. Использование опыта других компаний позволит принять грамотные управленческие решения и повысить эффективность управления.

## **БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В СТРОИТЕЛЬСТВЕ**

**УДК 657:69**

Дайнеко Людмила Владимировна,  
старший преподаватель кафедры ЭУСиРН,  
**Действительный член Института профессиональных бухгалтеров и  
аудиторов России**  
**Аттестованный профессиональный главный бухгалтер, бухгалтер-  
эксперт(консультант)**  
**г. Екатеринбург, УРФУ, ВШЭМ, кафедра ЭУСиРН**

**Аннотация:** В данной статье рассмотрены основные принципы и правила ведения бухгалтерского учета в строительстве с точки зрения нормативных документов Российской Федерации и сложившейся хозяйственной практики.

**Ключевые слова:** бухгалтерский учет, инвесторы, заказчики, подрядчики, давальческие материалы, плановая себестоимость, сметная себестоимость,

фактическая себестоимость, услуги генподряд, титульные здания и сооружения, нетитульные здания и сооружения.

Бухгалтерский учет – это формирование систематизированной информации о всех хозяйственных операциях предприятия, и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Согласно Федерального закона № 402-ФЗ от 06 декабря 2011 года «О бухгалтерском учете», бухгалтерский учет обязаны вести все экономические субъекты Российской Федерации, включая и строительные компании. Правила ведения бухгалтерского учета в строительстве основаны на особенностях организации строительного производства.

При организации бухгалтерского учета капитального строительства используются следующие нормативные документы:

- Федеральный закон №39-ФЗ от 25.02.99 «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений»;
- Федеральный закон №214-ФЗ от 30.12.04 «Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости»;
- Федеральный закон №402-ФЗ от 06.11.99 «О бухгалтерском учете»;
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» ПБУ 2/2008, утвержденное приказом Минфина РФ №116н от 24.10.2008;
- Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утвержденное письмом Минфина РФ №160 от 30.12.93;
- Постановление Госстроя РФ № 15/1 от 15.03.04 МДС 81-35.2004 «Методика определения стоимости строительной продукции на территории Российской Федерации».

В бухгалтерском учете строительных организаций можно выделить несколько важных нюансов: учет капвложений, учет материалов, учет затрат, учет генподрядных услуг, учет некапитальных работ, специфичный способ признания выручки.

Учет капитальных вложений осуществляется организациями, которые производят долгосрочные инвестиции. В качестве объекта строительства при этом рассматривается любой объект, на строительство которого имеется отдельный проект и отдельная смета.

До момента окончания работ все затраты по возведению объекта учитываются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» и составляют незавершенное строительство.

В бухгалтерском учете затраты на строительство таких объектов группируются по структуре расходов, определяемой сметной документацией.

Порядок учета затрат по строительным работам зависит от способа их производства:

1. **Подрядный способ** - это выполнение всех работ: проектирование, подбор оборудования, строительство, монтажные работы сторонней организацией, т.е. подрядчиком. Объект сдается заказчику «под ключ».
2. **Хозяйственный способ (хозспособ)** – это выполнение строительных и монтажных работ своими силами.

При подрядном способе строительства учет капитальных вложений застройщиком начинается с момента заключения договора подряда на выполнение строительно-монтажных работ. Договор может заключаться на выполнение всего комплекса работ по возводимому объекту или его отдельных частей. Договор подряда может быть прямым (заключенным непосредственно между заказчиком и подрядной организацией) или субподрядным. На строительство объекта может быть заключен один договор подряда с головной подрядной организацией (генеральным подрядчиком) или несколько прямых договоров с несколькими подрядными организациями. При подрядном способе выполнения работ заказчик и подрядчик ежемесячно составляют акт о приемке выполненных строительно-монтажных работ (СМР).

Учет затрат при производстве СМР заказчиком осуществляется на основании подписанных актов по форме КС-2 «Акт о приемке выполненных работ», который составляется на основании данных Журнала учета выполненных работ (форма N КС-6а). Акт подписывается уполномоченными представителями сторон. На основании данных «Акта о приемке выполненных работ» заполняется «Справка о стоимости выполненных работ и затрат» (форма N КС-3), по данным которой выставляется счет на оплату услуг подрядчика (с указанием на договор подряда и акт выполненных работ):

Дт08	Кт60	на договорную стоимость выполненных работ,
Дт19	Кт60	на сумму НДС,
Дт68.2	Кт19	на сумму вычета НДС,
Дт60	Кт51	на сумму оплаты счетов подрядчика.

Учет затрат при подрядном способе заканчивается в тот момент, когда подписан акт о сдаче объекта в эксплуатацию по форме КС-11 «Акт приемки законченного строительством объекта».

Таким образом, по Дебету счета 08 накапливаются затраты с начала строительства и определяется первоначальная инвентарная стоимость объекта строительства. При вводе построенного объекта в эксплуатацию и постановке на учет в состав основных средств делается запись:

Дт01	Кт08	на инвентарную стоимость объекта.
------	------	-----------------------------------

Затраты, не вошедшие в инвентарную стоимость объекта (например, штрафы, пени, неустойки за нарушения финансово-хозяйственной деятельности), списываются со счета 08:

Дт 91.2	Кт08	на сумму затрат, не вошедших в инвентарную стоимость объекта.
---------	------	---

Инвентарная стоимость определяется отдельно по каждому вводимому объекту. По объектам недвижимости, по которым закончены капитальные вложения, амортизация начинает начисляться с месяца, следующего за месяцем введения объекта в эксплуатацию.

В структуре организации, осуществляющей капитальные вложения хозяйственным способом, имеются строительные-монтажные участки, цехи или отделы.

Фактические затраты на строительство хозяйственным способом относят в Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» с Кредита затратных счетов, счетов учета материальных ценностей и счетов учета расчетов:

Дт08	Кт10	Материалы, использованные на строительство объекта.
Дт08	Кт70	Зарплата начисленная рабочим за производство СМР.
Дт08	Кт69	Отчисления во внебюджетные фонды.
Дт08	Кт25	Расходы по эксплуатации строительных машин и механизмов.
Дт08	Кт26	Доля общехозяйственных расходов, относящихся к затратам на капитальные вложения.

Аналитический учет долгосрочных инвестиций ведется по каждому объекту в целом и по видам работ нарастающим итогом с начала строительства до ввода объекта в эксплуатацию. Моментом ввода объекта в эксплуатацию является дата подписания акта по форме КС-14 «Акт приемки законченного строительством объекта»:

Дт01	Кт08	Первоначальная (инвентарная) стоимость объекта.
------	------	---

Затраты организации, выполняемые хозяйственным способом, подлежат включению в налогооблагаемую базу при расчете суммы НДС, подлежащей взносу в бюджет, по ставке 18%. НДС по материалам, работам и услугам, использованным в строительстве, можно принять к вычету сразу же после принятия к учету.

В строительных организациях учет материальных ценностей ведется в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет запасов» ПБУ 5/2012(в настоящее время ( март 2015 года) этот документ еще не утвержден, хотя проект документа уже достаточно давно выложен на сайте Минфина РФ). В соответствии с планом счетов бухгалтерского учета, утвержденным приказом Минфина № 94н от 31.10.2000, материальные ценности учитываются на счете 10 "Материалы". Для верной организации учета материалов особое значение имеет их объективная классификация в зависимости от роли, которую они играют в процессе производства.

В зависимости от принятой организацией учетной политики, учет материалов может быть организован с использованием счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» или без них.

В случае использования этих счетов материалы приходуются по **учетным ценам** (в качестве учетных могут использоваться плановые, средние или нормативные цены):

Дт 10	Кт15	оприходованы материалы по учетным ценам
Дт 15	Кт 60,71,76,20	отражаются расходы по приобретению материалов

В конце каждого месяца разница между Дт15 и Кт 15 списывается на счет 16:

Дт(Кт) 16	Дт(Кт)15	сумма отклонений по счету 15 за месяц
-----------	----------	---------------------------------------

Если же в учете используется только счет 10 "Материалы", то материальные ресурсы учитываются по **фактической себестоимости их приобретения** (сумма затрат на приобретение материалов и затрат по доведению их до состояния, в котором они пригодны для использования):

Дт 10	Кт 60,76,20,23,25,71	оприходованы материалы по фактической себестоимости
-------	----------------------	---

Расход материалов отражается по кредиту счета 10 "Материалы" в корреспонденции со счетами учета затрат на производство:

Дт 20,25,08	Кт 10	стоимость материалов отнесена на затраты
-------------	-------	--

Материалы отпускаются в производство на основании лимитно-заборных карт (М-8), требований-накладных (М-11) на конкретные объекты строительства и виды работ, в строгом соответствии с нормами расхода ресурсов. В строительстве используется целый ряд специфических документов:

- материальные отчеты, составляемые каждым материально ответственным лицом, которые используются для списания материалов на производство (форма М-19);
- отчеты о расходе основных материалов в строительстве в сравнении с расходом, определенным по установленным нормам (форма М-29);
- журналы учета выполненных работ по каждому выполненному объекту строительства (форма КС-6).

В случае отклонения фактического расхода материалов от установленных норм, вызванных заменой одного материала на другой, оформляется требование на замену. Любые отклонения должны быть оформлены документами, прилагаемыми к материальным отчетам. Обоснованный перерасход материалов, разрешенный руководителем, списывается на затраты. При необоснованном расходе материалов перерасход возмещается за счет виновных лиц.

При передаче материалов в производство их оценка производится одним из способов, закрепленных в учетной политике предприятия:

- по стоимости каждой единицы материалов;
- по средневзвешенной стоимости;
- ФИФО.

Давальческие материалы учитываются на забалансовом счете 003 «Материалы, принятые в переработку» по ценам, предусмотренным договором.

В строительстве используются следующие показатели себестоимости СМР:

- плановая
- сметная
- фактическая

**Плановая себестоимость** - представляет собой прогнозное значение предельной величины затрат строительной организации при строительстве объекта.

**Сметная себестоимость** – определяется для конкретного объекта строительства проектной организацией на основании документов по сметным нормам и текущим ценам на дату ее расчета.

**Фактическая себестоимость** - это сумма затрат, произведенных строительной организацией в ходе строительства объекта недвижимости в существующих условиях, которая определяется на основе данных бухгалтерского учета.

Учет затрат на производство строительных работ может быть организован с использованием позаказного метода или метода накопления затрат.

**Позаказный метод** – в этом случае на каждый объект строительства открывается отдельный заказ (субсчет к счету 20) .Учет затрат ведется нарастающим итогом до окончания выполнения работ по заказу. Этот метод является наиболее распространенным методом учета затрат:

Дт 20	Кт 70,10,69,71,60,02	Сумма прямых затрат на
строительство по договору		
Дт 90	Кт 20	Сдача выполненных работ
Дт 08	Кт 20	Формирование стоимости объекта
строительства		

Косвенные расходы по договору включаются в расходы по каждому договору путем распределения общих расходов организации на исполнение договоров. Способы распределения между договорами косвенных расходов определяются организацией самостоятельно:

Дт 26	Кт 70,10,69,71,60,02	Отражена сумма косвенных
расходов		
Дт 20,23,29	Кт 26	Списана часть общехозяйственных
расходов на конкретный заказ		

Дт 90                      Кт 26                      Списаны      общехозяйственные      расходы  
методом «директ-костинг»

**Метод накопления затрат за определенный период времени** – используется в организациях, которые выполняют однородные виды работ или строят однотипные объекты с непродолжительным сроком возведения. При этом определение себестоимости сданных заказчику работ производится расчетным путем исходя из соотношения фактических затрат по производству работ и их договорной стоимости.

Еще одной отраслевой особенностью строительства являются расходы на содержание и эксплуатацию строительных машин и механизмов. Учет таких затрат ведется на счете 25 «Общепроизводственные расходы» по видам или группам машин и механизмов и ежемесячно списывается на соответствующие счета их фактического использования:

Дт 25                      Кт 02,76,60,70,69 Затраты      по      эксплуатации      машин      и  
оборудования  
Дт 20,23,29              Кт 25                      Списание расходов по эксплуатации машин  
и оборудования

Очень часто в договорах с субподрядчиками предусмотрена оплата услуг генподряда в размере от 2% до 10% от стоимости СМР, выполняемых субподрядчиком.

**Услуги генподряда** – это деятельность генерального подрядчика по организации работ на объекте в целом: организация, обустройство и содержание стройплощадки, обеспечение материалами, обеспечение пожарно-сторожевой охраной, обеспечение нетитульными и титульными зданиями и сооружениями, охрана труда и т.д.

Возмещение субподрядчиком генподрядных услуг производится удержанием из стоимости выполненных им за отчетный период работ в Справке о стоимости выполненных работ и затрат по типовой форме № КС-3. Генподрядные услуги отражаются в бухгалтерском учете следующим образом:

**у генерального подрядчика:**

Дт.26                      Кт.10,70,69              отражена              сумм              расходов,  
произведенных для оказания генподрядных услуг  
Дт.62                      Кт 90-1                      сумма генподрядных услуг  
Дт 90-3                      Кт 68-2                      сумм НДС с генподрядных услуг  
Дт.90-2                      Кт 26                      списание                      расходов,  
произведенных для оказания генподрядных услуг  
Дт 20,19                      Кт 60                      сумму      принятых      генеральным  
подрядчиком выполненных субподрядной организацией строительных работ  
(КС-3)

Дт 60	Кт 62	зачет встречных требований в сумме			
генподрядных услуг на основании акта					
Дт 68-2	Кт 19	НДС	с	суммы	зачтенных
субподрядных работ					

**У субподрядчика:**

Дт 62	Кт 90-1	сумма выполненных строительных работ, принятых генеральным подрядчиком (КС-3)			
Дт 90-3	Кт 68-2	сумма	НДС	с	выполненных строительных работ
Дт 26,19	Кт 60	сумма генподрядных услуг			
Дт 60	Кт 62	зачет встречных требований в размере генподрядных услуг на основании акта			
Дт 68-2	Кт 19	НДС	с	суммы	зачтенных генподрядных услуг

В строительстве достаточно часто присутствуют работы, выполнение которых не является частью договора на строительство.

К таким работам относят:

- строительство временных зданий и сооружений,
- консервация строящихся объектов,
- снос прекращенных строительством объектов.

Основную часть таких работ, называемых **некапитальными**, составляют работы по возведению временных зданий и сооружений, которые нужны для нормального хода строительства основных объектов.

Временные здания и сооружения подразделяются на две группы:

- титульные
- нетитульные

**Титульные здания и сооружения** - здания и сооружения, возводимые за счет сметной стоимости строительства, предназначенные для нужд строительства в целом.

Титульные здания и сооружения учитываются как основные средства на счете 01 «Основные средства» или как инвентарь и хозяйственные принадлежности на счете 10 «Материалы». К основным средствам относятся здания и сооружения, которые стоят более 40 000 рублей и имеют срок полезного использования более одного года. Все остальные учитываются как материалы.

Приемка титульных зданий и сооружений в эксплуатацию производится по формам КС-11, КС-14, ОС-1.

**Нетитульные здания и сооружения** – временные сооружения, приспособления и устройства, предназначенные для нужд отдельного объекта строительства. Затраты на их возведение учитываются в составе накладных расходов.

Затраты на возведение временных нетитульных зданий учитываются на счете 23 «Вспомогательные производства». При приемке построенного здания



составляется Акт о сдаче в эксплуатацию временного нетитульного сооружения (форма КС-8) и делается запись:

Дт 97            Кт 23                            отражается стоимость нетитульных сооружений

Списание стоимости таких сооружений производится равными долями пропорционально сроку его полезного использования.

Дт 20            Кт 97                            сумма списания стоимости нетитульных сооружений

При разборке временного нетитульного сооружения составляется Акт о разборке временных нетитульных сооружений (форма КС-9). В нем указывается стоимость и количество материалов, оставшихся от ликвидации объекта. Материалы приходятся по рыночной стоимости.

Дт 10            Кт 91-1                            сумма оприходованных материалов, пригодных для дальнейшего использования

Согласно ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда», выручка и расходы по договору подряда признаются способом **по мере готовности**. Этот способ предусматривает, что выручка и расходы по договору определяются исходя из подтвержденной самой организацией степени завершенности работ по договору на отчетную дату и признаются в отчете о прибылях и убытках в тех же отчетных периодах, в которых выполнены соответствующие работы, вне зависимости от того, предъявляются ли они к оплате заказчику до момента полного завершения работ по договору.

В бухгалтерском учете эти операции отражаются на счете 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам»:

Дт 46	Кт 90-1	Сданы заказчику выполненные этапы работ
Дт 90-3	Кт 68-2	Начислен НДС на выполненные работы
Дт 90-2	Кт 20	Списана себестоимость сданных работ
Дт 90-9,99	Кт 99,90-9	Определен финансовый результат от сдачи работ
Дт 51	Кт 62	Получены денежные средства от заказчика
Дт 62	Кт 46	По окончанию всех этапов работ списывается стоимость всего объекта строительства

Бухгалтерский учет в строительных организациях является одним из самых проблемных направлений современного бухгалтерского учета. Более того, в настоящий момент вся система бухгалтерского учета претерпевает серьезные изменения, связанные с реформацией бухгалтерского учета, приведении норм российского законодательства к стандартам МСФО. Кардинально меняющиеся законодательные акты и нормативные документы, организационно-технические

и экономические особенности строительства оказывают существенное влияние на изменения методики бухгалтерского учета отрасли.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Л.К.Афанасьева, А.П.Крюкова «Бухгалтерский учет в строительных организациях: учебное пособие», СПб: СПбГИЭУ, 2004
2. Т.А. Фролова «Бухгалтерский учет. Конспект лекций». Таганрог: ТТИ ЮФУ, 2010.
3. Г.Ю.Касьянова «Строительство: бухгалтерский и налоговый учет у инвестора, застройщика, заказчика и подрядчика» (7-е изд., перераб. И доп.).-М.:ИД «Аргумент»,2008

## НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

1. Федеральный закон №402-ФЗ от 06 декабря 2011 года «О бухгалтерском учете»
2. Федеральный закон №39-ФЗ от 25.02.99 «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений»;
3. Федеральный закон №214-ФЗ от 30.12.04 «Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости»;
4. Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» ПБУ 2/2008, утвержденное приказом Минфина РФ №116н от 24.10.2008;
5. Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утвержденное письмом Минфина РФ №160 от 30.12.93;
6. Постановление Госстроя РФ № 15/1 от 15.03.04 МДС 81-35.2004 «Методика определения стоимости строительной продукции на территории Российской Федерации»;
7. Приказ Министерства Финансов РФ № 94н от 31 октября 2000 года «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению»
8. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008, утвержденное приказом Минфина РФ №106н от 06.10.2008;
9. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, утвержденное приказом Минфина РФ №43н от 06.07.1999;
10. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденное приказом Минфина РФ №44н от 09.06.2001;
11. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденное приказом Минфина РФ №26н от 30.03.2001;
12. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденное приказом Минфина РФ №32н от 06.05.1999;

13.Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденное приказом Минфина РФ №33н от 06.05.2008